

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA – UFSC.
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO.
DEPTO.: CIÊNCIAS CONTÁBEIS.
SETOR DE MONOGRAFIA.**

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO
EM EMPRESA FAMILIAR:
UM ESTUDO DE CASO**

ACADÊMICO: ANDRÉ LUIZ FRUTUOSO

PROF.: DR LUIZ ALBERTON

Florianópolis (SC), 2004

André Luiz Frutuoso

SISTEMA DE CONTROLE INTERNO
EM EMPRESA FAMILIAR:
UM ESTUDO DE CASO

Monografia apresentada como requisito para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis na Universidade Federal de Santa Catarina, sob orientação do prof. DR. Luiz Alberton.

Florianópolis (SC), 2004

André Luiz Frutuoso

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO
EM EMPRESA FAMILIAR:
UM ESTUDO DE CASO**

A presente monografia foi aprovada como requisito para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis, na Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, fevereiro de 2004.

Banca Examinadora:



Prof.: Dr. Luiz Alberton



Prof.: Bernadete Pasold



Prof.: Ricardo Rodrigo Stark Bernard

DEDICATÓRIA

A minha esposa Antonieta e a minha filha Amanda,
amores da minha vida e razões do meu esforço e
dedicação.

Aos meus pais José e Arlene, pela educação e incentivo,
exemplos de vida e referenciais de conduta no meu dia-
a-dia.

AGRADECIMENTOS

A todos que contribuíram, de forma direta e indireta, para a concretização deste estudo, em especial a figura do Prof. Dr. Luiz Alberton, meu orientador, cuja orientação e dedicação me serviram de apoio e de incentivo para não desistir da realização do presente trabalho.

Aos meus familiares e amigos pela paciência dispensada ao longo da realização deste trabalho de pesquisa, em especial a minha esposa Antonieta e minha filha Amanda, pelos momentos em que tive de abrir mão de sua companhia para a concretização do meu objetivo.

RESUMO

Numa época em que as empresas têm, por questões de sobrevivência, de manter-se organizadas em suas estruturas, regulando todos os procedimentos internos, ajustando-os para uma devida e correta contabilização, encontra-se, como ferramenta auxiliadora e essencial neste processo, os sistemas de controle interno, que auxiliam a organização nos procedimentos e processos administrativos internos que são executados. Os controles internos das organizações são fontes de captação de dados contábeis que se tornam essenciais para que a contabilidade gere informações fidedignas que realmente espelhem a real posição patrimonial da empresa. Em empresas familiares, cuja evolução patrimonial durante os anos faz crescer suas estruturas patrimoniais e econômicas, mas que muitas vezes esbarram na falta de profissionalização em suas gestões, esta necessidade é ainda maior. Dá-se nesse contexto então, a execução do presente trabalho, descrevendo conceitos de Controle Interno, sob o ponto de vista de vários estudiosos, os tipos de controle existentes, bem como sua interação com a Contabilidade. Aborda também conceitos e práticas de auditoria interna em que explorando-se os temas, tem-se a evidenciação do seguinte problema, qual a importância do sistema de Controle Interno em empresas familiares? Enfatiza-se assim o objetivo geral do trabalho, que é o de apresentar uma proposta de sistema de controle interno para uma empresa familiar de médio porte econômico, determinando-se ainda os objetivos específicos para o seu desenvolvimento. Pretende-se cumprir tais objetivos através de um estudo de caso de uma empresa familiar, de ramo comercial varejista de revenda de materiais elétricos e prestadora de serviços, considerada economicamente de porte médio. A intenção foi de verificar qual a real funcionalidade do sistema de Controle Interno nesta empresa e de que forma ele contribui para a eficiência da Contabilidade, muitas vezes não levada a sério nesse tipo de organização. Efetua-se a análise das atividades desenvolvidas nas diversas divisões departamentais da entidade, visando diagnosticar sua funcionalidade, para então, sugerir procedimentos que melhorem a eficiência de seu controle interno. No estudo realizado, foram analisados práticas e procedimentos contábeis e administrativos, verificando-se consistência em algumas e distorções em outras, concluindo-se serem mais deficitários os controles contábeis, que praticamente não existem na empresa. Feito o diagnóstico, então, sugere-se uma proposta para a melhoria do sistema de controle interno da entidade estuda.

Palavras – Chave: Sistema de Controle Interno, Empresa Familiar.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estrutura Organizacional da Empresa estudada.....	29
Figura 2 - Estrutura Organizacional Reformulada da empresa Estudada.....	44
Figura 3 - Funções do Departamento de Auditoria Interna.....	47

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Evolução de empresas familiares e os ciclos de vida.....	18
Quadro 2 - Tabela de classificação econômica das empresas.....	22

LISTA DE ABREVIATURAS

ICMS	Imposto Sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre prestação de serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
Cofins	Contribuição social para financiamento da seguridade social

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	01
1.1 Tema e Problema.....	01
1.2 Objetivos.....	02
1.2.1 Objetivo Geral.....	03
1.2.2 Objetivos Específicos.....	03
1.3 Justificativa.....	03
1.4 Metodologia.....	04
1.5 Organização do Estudo.....	06
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	07
2.1 Controle.....	07
2.2 Sistema de Controle Interno.....	07
2.2.1 Objetivos do Controle Interno.....	10
2.2.2 Classificação dos Controles Internos.....	11
2.2.3 Princípios Básicos de Implantação e Manutenção do Controle Interno.....	13
2.3 Controle Interno e as Empresas Familiares.....	16
2.3.1 Caracterização de Empresas Familiares Comerciais.....	16
2.3.2 Classificação das Empresas (Micro, Pequenas e Médias).....	20
2.4 Auditoria Interna.....	24
3 ESTUDO DE CASO.....	28
3.1 Caracterização da Empresa.....	28
3.2 Controle Interno da Empresa Estudada.....	32
3.2.1 Controles Contábeis.....	33
3.2.2 Controles Administrativos.....	40
3.3 Proposta de Sistema de Controle Interno.....	43
4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	50
4.1 Conclusões.....	50
4.2 Recomendações.....	51
REFERÊNCIAS.....	53

1 INTRODUÇÃO

1.1 TEMA E PROBLEMA

Nos atuais tempos, quando a concorrência em busca de mercado torna-se cada vez mais forte, com mudanças diárias nos rumos dos negócios, devido a uma economia globalizada, que interfere cada vez mais nos caminhos e dita regras para a economia do país, tornando o mercado altamente volátil e dinâmico, onde não mais sobrevivem os desorganizados e sem estruturas, surge a necessidade de organização das empresas no sentido de enfrentarem as dificuldades e se prepararem para a concorrência.

Percebe-se que as organizações, apesar da necessidade, não possuem uma estrutura para gerir as informações dentro de suas repartições; estrutura que tenha por objetivo, além de gerar as informações econômicas e financeiras, subsidiar seus gestores na tomada de decisões. Quando as possuem, essas informações são geradas muitas vezes, ou em muitas organizações, por procedimentos inconsistentes e sem fundamentação, levando a conclusões erradas.

É neste contexto que cresce, cada vez mais, a importância do controle interno nas organizações, principalmente em empresas familiares, cujo objetivo de crescimento muitas vezes esbarra na desorganização e inoperância de suas estruturas.

O controle interno é importante para fiscalizar as operações dentro da organização, tanto na área contábil, verificando se as informações geradas estão em concordância com os preceitos contábeis, como na área administrativa, evitando fraudes, erros ou qualquer ato que possa comprometer a sua continuidade bem como os objetivos pré-definidos pela alta administração.

Há necessidade de organização dentro das empresas, cujas estruturas tornam-se cada vez mais inchadas pela falta de planejamento, principalmente em organizações familiares, em que a centralização dos processos decisórios na diretoria acaba por acarretar uma sobrecarga

de tarefas. Existe preocupação em controlar e administrar o próprio patrimônio e isso acaba por não ser feito pois, com o passar do tempo e com o crescimento estrutural e natural da empresa nos aspectos, físico, financeiro e econômico, verifica-se a impossibilidade de uma administração empírica, sozinhos controlar todos os acontecimentos ocorridos dentro da organização.

O sistema de controle interno constitui-se em importante ferramenta de auxílio na gestão organizacional desse tipo de empresa. O tema então volta-se para um estudo de caso realizado sobre o sistema de controle interno em uma empresa com administração familiar, de iniciativa privada e de médio porte.

Para se gerar qualquer tipo de informação sobre o andamento e desenvolvimento patrimonial de uma empresa, bem como salvaguardá-lo de fraudes ou erros, precisa-se manter um forte sistema de controle interno. Para isso é necessário que os departamentos, fontes de captação dos dados, estejam bem estruturados, para que sejam capazes de emitir relatórios consistentes e com alto grau de confiabilidade, servindo de fonte alimentadora para a Contabilidade e para os gestores da entidade.

Em empresas familiares, esse sistema torna-se ainda mais importante, na medida em que sua administração, muitas vezes centralizada, acaba por não conseguir êxito na coordenação e verificação do andamento desses procedimentos.

Assim, tem-se a seguinte questão-problema: quais os componentes necessários para um sistema de controle interno que atenda as necessidades de uma empresa familiar ?

1.2 OBJETIVOS

Com a finalidade de desenvolver este trabalho, foram estabelecidos os objetivos que seguem:

1.2.1 Objetivo Geral

Este trabalho tem como objetivo geral apresentar uma proposta de sistema de controle interno para uma empresa familiar de médio porte.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para atingir o objetivo geral são colocados os seguintes objetivos específicos:

- identificar teorias, conceitos, práticas e modelos de sistema de controle interno;
- apontar as formas de assegurar sistemas de controle interno;
- descrever e analisar o sistema de controle interno adotado por uma empresa familiar e sua interação com a contabilidade;
- apresentar uma proposta de sistema de controle interno para a empresa em estudo.

1.3 JUSTIFICATIVA

Um controle interno eficaz, com os departamentos bem estruturados e afinados, contribui para uma melhor Contabilidade e consequente visualização do desenvolvimento patrimonial da empresa, e é também de suma importância para a sua continuidade. Hoje não mais sobrevivem empresas desorganizadas e sem estrutura.

Todos os níveis da empresa devem falar a mesma linguagem e utilizar-se dos mesmos procedimentos internos, tendo em vista que uma organização é como uma engrenagem onde há uma visível dependência entre os níveis e estruturas. Nesse caso, é importante que as pessoas estejam de forma sistemática e conscientemente combinando seus esforços para um objetivo comum. Se os departamentos não estiverem bem estruturados e afinados uns aos

outros com objetivos únicos e propósitos traçados, não atingirão suas metas, tornando a empresa uma verdadeira torre de babel, onde cada qual faz o que entende ser melhor, dissipando os esforços e diminuindo ou até mesmo fragmentando o seu potencial.

Com tudo isso, crer-se-á no produto final da realização deste trabalho, justificando-o como sendo de extrema utilidade para a organização estudada, bem como para o próprio enriquecimento acadêmico e de formação profissional, pois irá aliar embasamento teórico à compreensão das práticas desenvolvidas na organização. A empresa estudada terá como benefícios, na realização do estudo, o fato de que irá conseguir traçar uma radiografia do seu controle interno administrativo e contábil, realizado hoje dentro da organização, e a consequente sugestão para o seu aprimoramento, para que possa ele gerar informações mais consistentes sobre desenvolvimento patrimonial da empresa.

1.4 METODOLOGIA

A ciência transforma a vida humana. Com ela nasce a necessidade de informações confiáveis, e tudo torna-se objeto de pesquisa, tornando-se científico, somente o que for comprovado através de procedimentos empíricos.

Com a evolução da ciência, também evolui o conhecimento científico, provocando a própria evolução humana. Afinal era preciso explicar as transformações que o homem conseguia perceber e relatar. Lakatos e Marconi (1986, p.18) definem, a finalidade do conhecimento científico: “ Visa explicar “por que” e “como” os fenômenos ocorrem, na tentativa de evidenciar os fatos que estão relacionados, numa visão mais globalizante do que é a relacionada com um simples fato (...)”

Torna-se claro também dentro deste contexto que, para se fazer ciência e adquirir conhecimento científico, é necessária a pesquisa, a qual, segundo Marconi (1986, p.44), é um

“procedimento formal com método de pensamento reflexivo que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais. Significa muito mais do que apenas procurar a verdade: é encontrar respostas para questões propostas, utilizando métodos científicos.”

Ainda para Gil (1988, p.19), pesquisa é “o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos.”

Então se pode analogamente concluir que para a ciência e para o conhecimento científico existem a necessidade da pesquisa. Fundamenta-se assim a realização desta monografia, como uma pesquisa que visa agregar conhecimentos científicos acerca do assunto abordado.

✱ O tipo de pesquisa a ser utilizada é a qualitativa com abordagem descritiva, e a técnica a ser utilizada é o estudo de caso.

Para Gil (1988, p.59), estudo de caso pode ser definido como: “ (...) um conjunto de dados que descrevem uma fase ou a totalidade do processo social de uma unidade, em suas várias relações internas e nas suas fixações culturais, quer seja essa unidade uma pessoa, uma família, um profissional, uma instituição social, uma comunidade ou uma nação.”

✱ Este estudo é realizado em uma organização familiar de iniciativa privada, que atua há 35 anos no mercado de comércio varejista de revenda de materiais elétricos e de construção e é prestadora de serviços, com sede localizada na cidade de Florianópolis.

Neste trabalho, delimita-se o estudo a um caso específico de análise do controle interno administrativo - contábil, de uma empresa familiar. Num primeiro momento, são diagnosticados os sistemas de controle interno utilizados pela empresa, através da verificação junto ao seu departamento administrativo, sendo coletados os dados dos setores por meio de perguntas não estruturadas realizadas aos colaboradores. Depois se inicia o processo de avaliação dos procedimentos que regulam e padronizam as tarefas dentro das divisões da

organização por meio de análise documental. Considera-se também nesta pesquisa o fato do autor ser um pesquisador participante, funcionário da empresa em estudo, o que facilita ao acesso às informações desejadas.

Este trabalho de pesquisa sofreu limitações no que concerne ao seu desenvolvimento, como o tempo previsto para a sua execução, pois o estudo abrangeu um universo onde a captação das informações inerentes à sua realização se deu em função de horários disponibilizados pela empresa. Uma outra limitação diz respeito as informações coletadas, pois trata-se de um estudo de caso.

O estudo restringe-se à análise do sistema de controle interno da entidade estudada, não se atendo a qualquer outra área, ou outras questões, tais como, de ordem fiscal ou de gestão da organização. Este trabalho visa estritamente analisar o aspecto da sistemática de avaliação do sistema de controle interno utilizado na entidade. Todavia, espera-se que os seus resultados possam servir como referencial e orientação para novas investigações sobre o assunto.

1.5 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO.

Este trabalho foi dividido em quatro tópicos, com o objetivo de facilitar o seu entendimento, mas mantendo sua unidade.

- O primeiro tópico inicia apresentando o tema e problema, em seguida os objetivos, justificativas e por último a metodologia e a organização do estudo;
- No 2º capítulo tem-se a fundamentação teórica do estudo, conceitos de controle interno, caracterização de empresas familiares e auditoria interna;
- No capítulo 3 tem-se o estudo de caso;
- Por fim apresenta-se as conclusões do estudo e recomendações para futuros trabalhos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONTROLE

A palavra controle deriva do latim *contrarotulus*, que significa “cópia do registro dos dados. Segundo Migliavacca (2002, p.17), “a palavra “controle” apareceu por volta de 1600, com o significado de uma “cópia de uma relação de contas”, um paralelo ao seu original”.

Ao longo dos tempos esta definição sofreu enorme alteração, Martins, (apud Migliavacca 2002, p.17) afirma que “controle significa conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para a sua correção”. Trata-se de ferramenta necessária para organizar métodos auxiliando no atingimento dos objetivos propostos.

Controlar algo é ter conhecimento sobre causas e objetivos do objeto controlado, podendo assim prestar informações, bem como orientações sobre os caminhos a percorrer para um melhor aproveitamento dos procedimentos a adotar.

2.2 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Após alguns conceitos acerca do significado do termo controle, torna-se perceptível a sua clara e forte relação com os preceitos e princípios básicos das organizações que desejam ter um mínimo de conhecimento sobre os fatos ocorridos no seu patrimônio. Seu embasamento se fez necessário tendo em vista os objetivos propostos, que levam na direção de inserir seu conceito nas questões administrativas e contábeis das empresas. Trata-se então do que se chama de controle interno.

Segundo Attie (1998, p. 199-200), o “controle interno compreende todos os meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas várias atividades

com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos”. Essa definição abrange, num contexto estrutural e organizacional das empresas, a visão do que deva ser o controle interno numa organização. Ele deve compreender todo e qualquer meio de planejamento e controle sobre todos os processos administrativos e contábeis, tendo por finalidade avaliar tais operações, a fim de que possam seus administradores certificar-se de que o objetivo final dos trabalhos executados está sendo cumprido, contribuindo assim para a continuidade da organização.

Outra definição encontrada é a do CRC-SP e IBRACON (2000. P.16), que entendem que controle interno são:

Todos os processos e rotinas, de natureza administrativa contábil, destinados a fazer com que na empresa: (a) os colaboradores respeitem e adiram às políticas traçadas pela alta administração; (b) os ativos tenham sua integridade protegida; e (c) as operações sejam adequadamente registradas, em sua totalidade, nos registros contábeis e fidedignamente retratadas pelas demonstrações financeiras.

Tão importante quanto as definições dadas, é o sentimento que elas deixam transparecer de que conceitualmente definido o controle interno, em sua importância, transcende a ele próprio, pois se torna claro e objetivo que é impossível, nos atuais dias, a sobrevivência de qualquer tipo de organização que não disponha de controles mínimos que possam garantir sua continuidade. Empresas economicamente de grande ou médio porte, têm, por obrigação e por questão de sobrevivência, que manter controles sobre as operações que são realizadas internamente, e que possam vir a interferir nos seus objetivos.

Analogamente pode se afirmar que todas as organizações desses portes econômicos possuem controle interno que garante um mínimo de eficiência para o seu desenvolvimento, caso contrário, provavelmente, morreriam antes mesmo de chegar a esse patamar.

O que difere é a eficiência ou adequação dos sistemas que são utilizados pelas empresas, que podem não estar funcionando como deveriam. Nesses casos isso pode ser tão prejudicial, tanto quanto não tê-los, haja vista que podem proporcionar uma visão distorcida do andamento dos procedimentos, gerando dados de forma incorreta, que por sua vez são

transformados em informações que não são confiáveis. Por não serem fontes fidedignas que representem o real desenvolvimento patrimonial da empresa, podem gerar tomadas de decisões erradas por parte de seus gestores.

Numa outra definição, Franco & Marra (1996, p. 207) dizem que “o controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e o grau de confiança de seus dados contábeis, bem como promover a eficiência operacional.”

Compreende-se, com este conceito, que o controle interno constitui-se num termômetro da organização; ele age como órgão regulador da empresa no que tange à coordenação dos métodos e procedimentos administrativos que regulam o real desenvolvimento operacional e a correta mensuração patrimonial da empresa, salvaguardando tais informações até a sua contabilização, o que leva a crer que se trata também de importante instrumento contábil, pois ajuda a incutir fidedignidade às demonstrações elaboradas acerca do patrimônio da entidade.

Segundo Attie (1998, p. 201) “a função da contabilidade como instrumento de controle administrativo é hoje unanimemente reconhecida. Um sistema de contabilidade que não esteja apoiado em um eficiente controle interno é, até certo ponto, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas nos seus relatórios”.

Por essa visão, a contabilidade está ligada ao controle interno, tanto quanto o controle interno está ligado à contabilidade. Informações contábeis erradas podem gerar tomada de decisões erradas. Isso prova a estreita ligação entre o controle interno nas organizações e sua contabilidade.

Não se pode falar em contabilidade de qualidade sem controle interno eficaz e permanente nas empresas.

2.2.1 Objetivos do Controle Interno

As particularidades a serem cumpridas para a eficiência do sistema de controle interno tornam-se primordiais para a obtenção dos objetivos do sistema. Attie (1998) apresenta quatro objetivos na realização do controle interno, conforme apresentado a seguir:

- a) a salvaguarda dos interesses da empresa; relaciona-se à proteção do patrimônio da empresa, contra perdas e riscos causados por erros ou fraudes;
- b) a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis; relatórios financeiros e operacionais, sem um controle interno eficaz não se é capaz de gerar informações confiáveis, o objetivo então, é o de fazer com que a contabilidade seja confiável, com controles eficientes para gerar informações corretas sobre a evolução patrimonial da empresa.
- c) o estímulo à eficiência operacional; este objetivo consiste em prover os meios necessários à condução e execução das tarefas, que precisam ser bem realizadas; está ligado ao planejamento dos procedimentos a serem adotados nos departamentos e também ao treinamento constante a ser realizado, capacitando cada vez mais a mão-de-obra;
- d) a aderência às políticas existentes; relaciona-se à integração dos desejos da alta administração, definidos através de suas próprias políticas e anseios para que sejam elas assimiladas e seguidas dentro da organização.

É importante salientar que o objetivo do controle interno na organização estará diretamente ligado a sua estrutura (física e patrimonial), bem como aos objetivos traçados pela diretoria da empresa, mas que acaba geralmente direcionado aos levantados por Attie.

A importância do controle interno nas organizações vem aumentando com o passar dos tempos, O aumento das estruturas organizacionais durante seus anos de vidas, acaba por,

além de exigir o controle devido, aumentar sua importância nas empresas. Alguns fatores vêm ajudando no crescimento estrutural dessas organizações, como a globalização e consequente abertura de mercado, que fazem com que as empresas, além de buscarem resultados, o façam de forma organizada para poder enfrentar um mercado cada vez mais competitivo.

Com esse e outros fatores determinantes, o controle interno tornou-se ferramenta indispensável para organizações que querem espaço no mercado. Pode-se considerar até que ele é condição de sobrevivência para as empresas, que tendem cada vez mais a buscar eficiência nos seus procedimentos internos, prevenindo erros, fraudes, atos ilícitos de alguns funcionários, e desperdícios desnecessários do patrimônio da empresa. Tais fatores são importantes para conduzir a empresa a um melhor desenvolvimento patrimonial, sustentando-o para que possa assim tornar-se mais competitiva.

Segundo Attie (1995. p.61), “ um sistema de controle interno que funcione adequadamente constitui a melhor proteção, para a companhia, contra as fraquezas humanas”, o que leva a crer que não pode a empresa tão somente “largar” nas mãos dos seus funcionários a responsabilidade da execução das suas tarefas, sem ter mecanismos que efetivamente controlem o que está sendo executado. A confiança deve fazer parte da relação, mas há que se prevenir até porque enganos também podem ser cometidos, são inerentes ao homem. Isto mostra que o controle interno também ajuda no desenvolvimento profissional dos colaboradores da organização, haja vista o reparo e a chance de verificar as falhas cometidas, podendo assim corrigi-las.

Os sistemas de controle interno são divididos em dois grupos, que compreendem os controles administrativos e os controles contábeis.

2.2.2 Classificação dos controles internos

Segundo Attie (1995, p. 61), classificam-se os controles internos em:

Controles Contábeis: correspondem ao plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis.

Controles Administrativos: compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à decisão política traçada pela administração.

Os controles contábeis são responsáveis pelo plano de organização, procedimentos e registros que referem-se a salvaguardar informações relativas aos registros patrimoniais e financeiros da empresa. Segundo Attie, eles geralmente são estruturados para que se obtenha certeza das escriturações feitas e de que as transações estejam sendo executadas de acordo com a autorização da administração e de que as demonstrações e relatórios financeiros estão em conformidade com os princípios contábeis, gerando informações verdadeiras acerca da evolução patrimonial da empresa, bem como gerando subsídios para que os registros de ativos sejam comparados com sua existência física, em intervalos razoáveis e que em caso de divergências possam ser corrigidos.

Em relação ao controle administrativo, Attie coloca que ele é normalmente relacionado de forma indireta aos registros financeiros e aos procedimentos que se referem aos processos de decisão ligados à autorização de transações pela administração, bem como são ligados ao planejamento organizacional, funcional e de controle de qualidade da empresa.

Então pode-se afirmar que os controles administrativos e contábeis interagem no processo se auto complementando, ou seja, não se tem por completo um sistema de controle interno eficiente utilizando apenas o controle administrativo, ou vice e versa, existe a necessidade de manter-se na organização tanto o controle contábil quanto o administrativo, e os dois devem estar em perfeito funcionamento para que a empresa possa garantir a qualidade da execução de todas as operações, podendo, se necessário, corrigi-las, caso constate qualquer tipo de irregularidade.

2.2.3 – Princípios Básicos de Implantação e Manutenção do Controle Interno

Os controles internos das organizações, como já citado anteriormente, estão ligados diretamente e proporcionalmente ao tamanho da organização, entendendo-se por tamanho além da sua estrutura física também a velocidade e o montante das operações financeiras realizadas pelas organizações.

O que se deve ter em mente é que um sistema de controle interno, apesar de condição para um bom desenvolvimento patrimonial da empresa, deve também ser financeiramente compatível com as suas condições, ou seja, o seu custo não pode e nem deve ser maior que o seu benefício.

Alguns autores afirmam que os controles internos necessitam também de avaliações, tanto para sua implantação quanto para sua manutenção. Os controles internos, segundo Migliavacca (2002, p. 19), devem ser:

- a) Úteis – A utilidade(muitas vezes difícil de mensurar) do controle interno, tanto o detectivo, quanto o preventivo, torna-se evidente quando assegura a salvaguarda dos ativos da empresa e promove o bom desenvolvimento dos negócios.
- b) Práticos – O controle interno, para ser prático, deve ser:
 - apropriado ao tamanho da empresa e ao porte das operações;
 - objetivo em relação ao que controlar;
 - simples na sua aplicação.
- c) Econômicos – A economia do controle interno deve sempre ser levada em conta, já que é básica para a decisão de se implantar, manter, ou eliminar um controle após uma análise criteriosa da relação custo/benefício (o benefício de se manter um controle deve ser maior que seu custo).

Isto ratifica a posição de que, mesmo sendo de extrema utilidade para a organização, o controle interno deverá ser moldado ao tipo de empresa em que é aplicado, até porque além de características físicas e financeiras diferentes, tem-se também os vários ramos de negócios e transações pertinentes e próprios de cada organização, não podendo assim estabelecer um modelo padrão de sistema de controle interno que possa ser utilizado por todas as entidades. O controle interno deverá ser adaptado às três condições (utilidade, praticidade e economia), para que possa surtir os efeitos desejados tornando-se, assim, uma ferramenta auxiliar no

processo de decisão dos seus gestores e não um custo excessivo e sem utilidade para a organização.

Após levantados os princípios básicos de implantação e manutenção do sistema, faz-se necessário falar um pouco sobre como atingir os objetivos propostos, isto é, que tipo de política deve ser adotada para que se tenha um bom sistema de controle interno em uma organização.

Como já visto anteriormente, os objetivos são específicos e inerentes à organização, serão condicionados a sua estrutura física e econômica. Mas digamos que os caminhos para atingir estes objetivos, segundo os autores pesquisados, são praticamente os mesmos, ou seja, independem do tipo de organização.

Segundo Attie (1998.p.213), as empresas em geral possuem níveis hierárquicos na sua formação estrutural. Faz-se necessário, para um bom funcionamento do sistema de controle interno, que a representação hierárquica superior dos administradores na organização, exerça pressão sobre o sistema; seu funcionamento, andamento e outros aspectos, isso irá fazer com que se tenha mais comprometimento do pessoal com a causa existente; ele ainda afirma que “o comportamento dos administradores acerca da integridade e da permanente difusão da cura dos controles internos é essencial para se obter eficientes e eficazes sistemas de controle interno”.

Reforça-se a observação de que a eficiência do sistema está diretamente ligada ao comprometimento da alta cúpula da organização; são seus integrantes os maiores responsáveis pela fixação das regras do jogo. No entanto, sempre que possível é importante envolver os funcionários na criação de procedimentos e na conscientização de que devem executar bem suas tarefas para o melhor funcionamento do sistema.

O mesmo autor caracteriza o controle interno eficiente, como aquele que compreende as seguintes situações:

- a) Plano de organização que proporcione segregação de funções apropriadas às responsabilidades funcionais;
- b) Sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controle eficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas;
- c) Observação de práticas salutareis no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização; e
- d) Pessoal com adequada qualificação técnica e profissional, para a execução de suas atribuições.” (ibidem p. 203)

Estas características citadas são básicas para o funcionamento do controle interno na organização. Um plano de organização que possa delimitar as áreas de atuação e as funções dos departamentos dentro da empresa, bem como organizá-los; um sistema de autorização, onde se defina as responsabilidades, limitando-as; um sistema de procedimentos de escrituração de registros das operações e transações, com um rígido controle sobre a documentação em trânsito até o seu devido arquivamento; as práticas salutareis em que se observa a execução das tarefas realizadas pelos departamentos são elementos que constituem e caracterizam um eficiente controle interno. Importante também destacar, a necessidade da presença do auditor interno na entidade, que tem como função verificar os procedimentos realizados e, juntamente com um pessoal qualificado, dar encaminhamento às correções e prevenções dos procedimentos prescritos, com eficiência e economia.

Nota-se todas as características citadas por Attie, dependem e muito do corpo funcional da organização. Os funcionários devem e tem que estar devidamente sintonizados com as práticas de controle bem como cientes de suas responsabilidades na empresa, Migliavacca (2002, p. 35) afirma que

A integridade e competência do pessoal são fundamentais para a atividade de controle exercida pela administração. O nível do pessoal pode variar em função de vários fatores (tipo de atividade da empresa, região, educação, remuneração), mas as normas devem considerar procedimentos adequados para:

- Contratação.
- Avaliação.
- Remuneração.
- Treinamento.

Não existe sistema de controle interno que funcione eficientemente sem a devida qualificação do corpo funcional da entidade; esta qualificação está diretamente ligada aos quatro pontos acima levantados por Migliavacca. É importante salientar que no entanto, os indivíduos possuem necessidades básicas que precisam ser satisfeitas e que são: alimento, conforto material, reconhecimento profissional e segurança. Ou seja, necessidades que, com certeza, se não preenchidas, irão prejudicar o funcionário no desempenho e na realização de suas tarefas, o que pode transformar-se em consequente prejuízo para a organização.

As regras devem e têm que estar definidas antes mesmo do ingresso das pessoas na organização. Migliavacca coloca em ordem os devidos passos para a obtenção de uma mão-de-obra que venha a comprometer-se com os propósitos da empresa. A política de desenvolvimento de pessoal é de fundamental importância para o bom funcionamento do sistema de controle interno da entidade. Segundo Migliavacca (2002, p. 35), “são as pessoas que exercem o controle interno mediante normas estabelecidas. A falta de motivação, a frustração, o desinteresse e a revolta podem prejudicar qualquer sistema de controle”.

2.3 – CONTROLE INTERNO E AS EMPRESAS FAMILIARES

2.3.1 – Caracterização de Empresas Familiares Comerciais

As micro, pequenas e médias empresas comerciais são geridas em sua maioria por famílias. Elas contribuem e muito para a economia do país, gerando renda e empregos (diretos e indiretos). Elas são especializadas na realização do que é chamado de atos de comércio. Sidou (1990, p.58) define atos de comércio como sendo “todo negócio jurídico praticado por comerciante no exercício de sua atividade habitual”.

A facilidade em se associar, bem como a minimização dos custos são fatores que favorecem a constituição de empresas deste tipo. Segundo Lanzana e Constanzi (apud Mambrini 2002, p.28), empresa familiar é “aquela em que um ou mais membros de uma família exercem considerável controle administrativo sobre a empresa, por possuírem parcela expressiva do capital”.

Mas a caracterização deste tipo de organização vai além da sua própria constituição; a continuidade da entidade é que vai efetivamente enquadrá-la como sendo propriamente uma empresa familiar, é o que afirma Donnelley (apud Lodi 1998, p.5-6). A empresa familiar se caracteriza como sendo “aquela que se identifica com uma família há pelo menos duas gerações e quando essa ligação resulta numa influência recíproca”, ou seja numa formação societária em que o fundador não possua herdeiros a empresa não pode ser considerada familiar, como também onde a família conste somente como investidora na companhia, isto descaracterizaria a empresa como sendo familiar, haja vista a família não ser a gestora do empreendimento.

Outros autores afirmam que existe realmente uma confusão generalizada no que tange à definição ou caracterização de empresas familiares, não havendo um consenso formado sobre a conceituação deste tipo de organização. Encontra-se na colocação de Ehlers (www.geyerehlers.com.br) algo que explica um pouco esta generalizada confusão. Ele coloca que “a confusão entre os conceitos de empresa familiar e não familiar está ligada à estrutura da empresa. A grande diferença entre uma e outra, portanto, reside em que a eventual ausência de profissionalismo na empresa familiar faz com que esta sinta dificuldade em evoluir e desenvolver-se dentro de estratégias competitivas”. Este fator realmente dificulta e muito a definição deste tipo de organização, haja vista a própria dificuldade que se tem em defini-las dentro do mercado, por influência do elevado número de procedimentos internos e objetivos por elas traçados.

Mas, para a realização e continuidade do trabalho, é importante deixar claro o entendimento sobre a questão. Estas definições e questionamentos auxiliaram na formação do que se entende por empresa familiar. O primeiro ponto é o da constituição dessas empresas na figura do fundador, o entendimento é que para a caracterização de uma empresa familiar este obrigatoriamente deva ter um sucessor, ou seja, deve existir, na qualidade de herdeiro dentro da família, alguém que substitua o dono da empresa quando de seu afastamento por definitivo da organização. Outro ponto é o de que obrigatoriamente a gestão da empresa seja efetivamente realizada pela família, na pessoa de seu fundador ou herdeiros; a direção da empresa deve ter seu comando exercido com base na propriedade que a família tem sobre o patrimônio da organização.

A sucessão entre os membros da família é a maior característica da empresa familiar, influenciando no efetivo amadurecimento e profissionalização da organização. Para se ter noção clara desta afirmação, demonstrar-se-á no quadro 1 o que Mambrini considera como sendo característico da evolução sofrida por essas organizações durante seu ciclo de vida.

SISTEMA SOCIETÁRIO	SISTEMA EMPRESARIAL	SISTEMA FAMILIAR
A sociedade do proprietário controlador	A empresa no início	A jovem família empresária
Sociedade entre irmãos	A empresa em expansão – formalização	A entrada na empresa familiar
Sociedade-consórcio de primos	A empresa madura (profissionalizada)	A família que trabalha em conjunto
		A família da passagem do bastão

Quadro 1 - Evolução de empresas familiares nos seus ciclos de vida.

Fonte: Ehlers, (apud Mambrini 2002, p.29)

Com esta tabela consegue-se visualizar que a empresa familiar possui um ciclo de vida que inicia com o fundador, evolui com os filhos, que se tornam sócios da empresa, cujos sucessores são seus filhos, ou seja, os filhos dos filhos do fundador. A empresa é originada e constituída geralmente por marido, mulher e filhos, num pequeno negócio, na maioria das vezes comercial, buscando aperfeiçoamento e profissionalização na sua continuidade.

Mesmo tendo em sua administração pessoas relacionadas familiarmente, essas empresas possuem justamente neste ponto o de maior conflito para sua continuidade, ou seja, o que teoricamente deveria se tornar auxiliar no seu processo de gestão, haja vista serem membros de uma mesma família, torna-se um complicador. Segundo Manbrini (2002, p. 30), “quanto maior a interação entre os sistemas familiar e empresarial, maiores são os conflitos. Esses conflitos geram para a maioria dessas empresas, problemas em suas gestões.”

Essa situação acaba contribuindo para a falência dessas organizações. O que muitas vezes acontece é que o ciclo vital dessas empresas é interrompido pelas sucessões e trocas de comando. Lodi (1998, p.4) relaciona alguns itens conflitantes que explicam o problema, tais como:

- a) conflitos de interesse entre família e empresa, que se refletem na descapitalização, na falta de disciplina, na utilização ineficiente dos administradores não-familiares e no excesso de personalização dos problemas administrativos;
- b) uso indevido dos recursos da empresa por membros da família transformando a companhia num erário dos familiares. O famoso complexo da galinha dos ovos de ouro;
- c) falta de sistemas de planejamento financeiro e de apuração de custo e de outros procedimentos de contabilidade e de orçamento, que tornam o lucro um resultado totalmente fortuito e não planejado;
- d) resistência a modernização do marketing, ficando a comercialização sujeita a alguns vendedores antigos e “de confiança” ou a falta de uma boa política de qualidade de produtos e de mercados; e
- e) emprego e promoção de parentes por favoritismo e não por competência anteriormente comprovada.

Esses pontos de conflito destacados, irão variar na sua intensidade, dependendo do porte e do tipo da empresa, bem como da própria estrutura familiar. Nota-se realmente que os itens levantados são reflexos, de um misto de má administração com problemas de relacionamento familiar, como o item b, onde se destaca a visão distorcida dos sócios no que tange à retirada de numerários da empresa, e isto se torna mais preocupante ainda quando se desencadeia uma espécie de “quem pode mais”; os sócios acabam realizando retiradas sem qualquer tipo de análise financeira, geralmente em função do que o outro membro da família acaba adquirindo ou comprando, ou seja, se um trocar seu carro por um modelo mais novo, o

outro obrigatoriamente tem que ter sua compensação, ou trocando seu carro também, ou então adquirindo algo que substitua e venha a compensar o benefício que seu parente teve.

Mas apesar de complexas em seu estudo e problemáticas em suas diversas formas de organização, as empresas familiares desde que obedeçam a alguns critérios organizacionais apresentam alguns pontos peculiares e fortes na sua condução. Lodi (1998, p.4-5) levanta alguns critérios como segue:

- a) a lealdade dos empregados é mais acentuada na empresa familiar, após algum tempo, pois os colaboradores se identificam com pessoas concretas que aí estão o tempo todo, e não com dirigentes eleitos por mandatos de assembleias, ou por imposição de poderes públicos;
- b) o nome da família pode ter grande reputação no estado, na região ou no país inteiro, funcionando como uma cobertura econômica e política.
- c) a sucessão de familiares competentes na direção do negócio dá origem a um grande respeito pela firma.
- d) a união entre os acionistas e os dirigentes, fazendo com que os acionistas sustentem a empresa mesmo quando há perdas, e também facilitando a comunicação entre a Diretoria Executiva, o Conselho de Administração e a Assembleia dos Acionistas;
- e) o sistema de decisão mais rápido, pois, termina ali, no Escritório Central, três ou no máximo quatro níveis acima do nível de execução; e
- f) as gerações familiares em sucessão permitindo um traço de união entre o passado e o futuro, entre os valores do fundador e as vocações e visões pessoais dos dirigentes atuais.

Assim, a continuidade deste tipo de empresa vai depender e muito da sua forma e métodos de organização. Isso vem explicar e refletir sobre o tema do trabalho proposto, pois quando se fala em organização se prega as melhores condições e práticas administrativas e contábeis dentro das entidades, daí então inseri-se como ferramenta de apoio o controle interno. Estas colocações reforçam a necessidade desse sistema em empresas familiares e de porte médio.

2.3.2 Classificação das Empresas (Micro, Pequenas e Médias)

Tratando o presente trabalho, conforme já relatado, de um estudo de caso em uma empresa familiar comercial, considerada de médio porte, tem-se a convicção da necessidade

de se entender um pouco mais sobre o enquadramento econômico destas empresas, como sendo de pequeno ou médio porte ou ainda micro-empresas, pois considera-se que auxiliará no entendimento da entidade estudada e também como ferramenta auxiliar no estudo de caso.

Verifica-se a necessidade deste estudo, haja vista os sistemas de controles internos serem adequados, proporcionalmente ao seu tamanho e às condições sócio-econômicas das organizações em que são implantadas. Para Manbrini (2002, p. 28), “o tamanho da empresa é um dos fatores que deve ser considerado quando se analisam as alternativas a se adotar para a estruturação de sistemas de controle.”

Nosso objetivo geral é o de diagnosticar o sistema de controle interno de uma empresa comercial familiar, visando descrever o seu sistema de controle interno bem como analisar as causas e fatores que influenciam a condução de suas atividades. Por isso a importância do estudo desta classificação para um melhor entendimento da estrutura sócio-econômica da entidade. Para a classificação das empresas em micro, pequenas e médias, são utilizados, segundo Manbrini (2002, p.24), dois fatores, os qualitativos e os quantitativos, ou ainda ambos, podendo variar de acordo com os seus objetivos. No critério quantitativo, utiliza-se o dado pela Lei nº 9.841/99 e Lei nº 9.718/98. A primeira instituiu o estatuto da microempresa e da empresa de pequeno porte, que as enquadra como sendo.

a) microempresa – a pessoa jurídica e a firma mercantil individual que tiver receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 244.000,00 (duzentos e quarenta e quatro mil reais);

b) empresa de pequeno porte – a pessoa jurídica e a firma mercantil individual que tiver receita bruta anual superior a R\$ 244.000,00 (duzentos e quarenta e quatro mil reais) e igual ou inferior a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais).

Para o enquadramento como sendo de média ou de grande porte, é utilizada por alguns doutrinadores, como fonte e referência, a Lei 9.718/98, que se trata da Lei que instituiu, além de outros assuntos, o lucro presumido e as empresas que podem optar por essa forma de

tributação ou aquelas que são obrigadas a efetuar a apuração pelo lucro real. Esta classificação é extraída dos seguintes artigos da referida Lei

Art. 13 – A pessoa jurídica, cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 24.000.000,00 (vinte e quatro milhões de reais), ou a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) multiplicados pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

Art. 14 – Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I – cuja receita total, no ano calendário anterior, seja superior ao limite de R\$ 24.000.000,00 (vinte e quatro milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses.

Seguindo esta classificação, as empresas cuja faixa de faturamento possibilita a opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido, são aquelas cuja receita anual bruta tenha sido igual ou inferior a R\$ 24.000.000,00, e são classificadas como empresas de médio porte; as que superem esta faixa de receita, se enquadrariam como empresas de grande porte. Segundo Mambrini, (2002, p.25), outras formas em nível quantitativo também são utilizadas, como a que se baseia no número de empregados e a que se utiliza do trabalho de pesquisa efetuado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA.. Trata-se de uma tabela de classificação, conforme apresentado no quadro 2.

FATURAMENTO	TAMANHO
Até R\$ 700.000,00	Microempresa
De R\$ 700.000,00 até R\$ 6.125.000,00	Pequena Empresa
De R\$ 6.125.000,00 até R\$ 35.000.000,00	Média Empresa
De R\$ 35.000.000,00 até R\$ 100.000.000,00	Grande Empresa
Acima de R\$ 100.000.000,00	

Quadro 2 – Tabela de classificação econômica das empresas.

Fonte: IPEA (2000) (apud Manbrini 2002, p.26)

Essa tabela do IPEA, acima reproduzida, espelha uma classificação que se entende ser a mais adequada atualmente a este tipo de análise, tendo em vista que a Lei 9.718 foi redigida em 1998, ou seja anos atrás, não se considerando as devidas variações monetárias ocorridas durante esse período. Já a tabela do IPEA é um pouco mais atual, espelhando um pouco mais a realidade.

O outro fator de classificação do porte das empresas é o fator qualitativo. Este, por sinal, acredita-se seja o de mais valia, porque propõe avaliar a empresa nos seus diversos níveis antes de classificá-la. Segundo Rodil, (apud Mambrini 2002, p.27), consideram-se pequenas e médias empresas as caracterizadas pelos seguintes estágios administrativos e gerenciais:

- a) administração por seus fundadores, seus herdeiros ou familiares razoavelmente próximos;
- b) conflitos mais ou menos declarados quanto à profissionalização da administração;
- c) falta de pessoal qualificado em quantidade suficiente para preencher todas as funções gerenciais que a complexidade dos negócios atuais exige;
- d) (co-) existência de dois sistemas de informação: o contábil, tediosa obrigação necessária para atender às exigências societárias e fiscais, e o informal (quase sempre mais completo), para fins gerenciais; e
- e) falta de planejamento estratégico formalmente integrado aos planos de curto e médio prazos.

Manbrini considera que as características apontadas por Rodil demonstram que as pequenas e médias empresas possuem em suas gestões baixos níveis de profissionalização bem como uma excessiva centralização das decisões, o que justificaria exatamente o baixo nível profissional de sua administração, a ausência de planejamento estratégico e um sistema de informações precárias.

Considera-se este ponto de vista ser o que melhor analisa a situação; não se concorda muito, do ponto de vista técnico, que devam ser enquadradas empresas pelo montante de riquezas que geram ou pelo número de funcionários que tenham, Lodi (1998, p.56-57) acrescenta que “uma siderúrgica com 5 mil empregados é pequena, assim como, um escritório de 50 consultores é grande”.

Verifica-se então que a análise qualitativa da empresa é a que melhor exprime a sua realidade sócio-econômica, pois ela efetivamente irá levar em consideração o nível de organização e profissionalização das entidades, enquadrando-as de uma maneira mais criteriosa.

2.4 AUDITORIA INTERNA

A auditoria interna é uma das modalidades de auditoria. A auditoria das demonstrações contábeis é conceituada, segundo Sá (1998,p.25), como sendo:

uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza aziendal, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados.

A NBC T 11 (Normas Brasileiras de Contabilidade) a classifica como sendo:

conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os princípios fundamentais de contabilidade e as normas brasileiras de contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica

A auditoria tem a função de examinar, verificar e avaliar os registros patrimoniais das empresas, salvaguardando-os de erros ou fraudes, bem como avalizando seus registros e informações se eles estiverem em consonância com os procedimentos legais e normas contábeis.

O objetivo do presente trabalho leva a um aprofundamento dos conceitos e do entendimento do que seja auditoria interna, não incluindo a análise e estudo sobre os fundamentos da auditoria externa, que não será tratada aqui.

A auditoria interna é o serviço de auditoria prestado internamente nas organizações, sendo realizada por funcionário, que faz parte da estrutura organizacional da empresa e que, na sua grande maioria, possui vínculo empregatício. Tem por objetivo organizar a empresa e verificar se todas as operações e procedimentos internos estão sendo executados de acordo com o planejamento realizado.

Sá (1998, p.18) define a auditoria interna como sendo:

uma função integrada na dinâmica administrativa. Aplica as normas gerais da auditoria, porém, com a especialização imposta pelas contingências de ser ela:

- feita em caráter habitual permanente;
- parte de um órgão, ou organismo administrativo;
- totalmente abrangente, envolvendo toda a empresa em todos os seus setores.

Num conceito mais técnico e objetivo, a resolução CFC nº 780 de 24/03/1995, em seu item 12.1.1.1, esclarece que a auditoria interna “constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade”.

A auditoria interna possui forte ligação com a organização administrativa da empresa. Pode se dizer que ela é responsável pela própria organização, pois tem a função de auditar os procedimentos desenvolvidos pelos diversos departamentos da empresa, é responsável por conduzir o controle interno e verificar se estão sendo respeitados os procedimentos planejados que visam atingir as metas estabelecidas. Uma auditoria interna forte implica em um controle interno de qualidade, trazendo os benefícios já citados anteriormente para a continuidade da empresa.

Para uma auditoria interna forte é necessária a presença do auditor interno. O auditor interno é o profissional responsável pelo serviço de auditoria interna na empresa. Não existe auditoria interna sem a figura desse profissional, haja vista não ter sentido e manter-se uma auditoria interna sem haver alguém que se responsabilize e acompanhe o seu efetivo funcionamento.

O que se vê muitas vezes nas empresas são profissionais que não são capacitados exercendo esta atividade e em muitos casos, principalmente em empresas familiares, os donos da empresa se auto-intitulam auditores, ou acabam designando pessoas que já executam outras tarefas dentro da empresa, sobrecarregando esse profissional que, por conseguinte, não desempenha de forma eficiente e eficaz a função que lhe foi atribuída.

Um contador de empresa deve única e exclusivamente preocupar-se com a contabilidade da empresa, um tesoureiro deve se preocupar exclusivamente em administrar os tesouros da entidade, assim também o auditor interno deve se preocupar exclusivamente em auditar os procedimentos na organização.

Para se ter uma auditoria interna forte, faz-se necessário alguém que tenha conhecimento das técnicas de auditoria, que seja profissional da área e conhecedor profundo da empresa, bem como ter integralmente seu tempo voltado ao trabalho de auditoria. Esse profissional deve ter autonomia para a execução dos seus trabalhos, estar ciente de suas responsabilidades e saber se relacionar com profissionais de outras áreas. As resoluções do CFC n°s 780 e 781, em suas NBC T 12 e NBC P 3 em seus itens 12.1.1.2 e 3.1.1, respectivamente, dão a exata noção do perfil que deve ter esse profissional, conforme segue:

12.1.1.2 – A auditoria interna é de competência exclusiva de contador registrado em conselho regional de contabilidade, nesta norma denominado de auditor interno.

3.1.1 – O Contador, na função de auditor interno, deve manter o seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação aplicável à entidade.

Neste contexto, pode-se afirmar que a existência de um controle interno eficiente e eficaz e que gere resultados está diretamente ligado a figura deste profissional, como descrito anteriormente. Esse profissional possui perfil e preparação própria para gerir as situações que lhe competem, sendo uma delas a responsabilidade pela manutenção do controle interno da empresa.

Além dos auditores internos, os sistemas de controle internos são analisados também pelos auditores externos, através da auditoria externa que, segundo Franco e Marra (2000, p. 216), “é aquela realizada por profissional liberal, auditor independente, sem vínculo de emprego com a entidade auditada e que poderá ser contratado para auditoria permanente ou eventual”.

Uma das funções do auditor externo é de verificar e analisar o sistema de controles internos das entidades auditadas. A abordagem da auditoria externa não é foco do presente trabalho, até pela própria característica desta espécie, geralmente solicitada para tão somente a verificação e análise das demonstrações contábeis, do sistema contábil das empresas, além do controle interno, não se comprometendo com o andamento dos procedimentos, até mesmo em função da própria característica do auditor externo, pois não tem ele vínculo algum com a empresa auditada, por isso não se dará maior ênfase a esse tipo de auditoria no estudo realizado.

3 ESTUDO DE CASO



3.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A empresa em estudo é uma organização que atua há 35 anos no mercado de comércio varejista de revenda de materiais elétricos e de construção e que também atua na prestação de serviços na área elétrica (manutenção de redes elétricas, construção de subestações, construção de linhas de transmissão, etc). Esta empresa é líder de mercado no Estado, no ramo em que atua.

Trata-se de uma empresa familiar e que, conforme fundamentação teórica, enquadra-se como de médio porte. Sua característica comercial é comprovada através de suas práticas de comercialização de mercadorias no ramo elétrico e hidráulico. Também possui como outro objetivo social a prestação de serviços.

É constituída societariamente como uma empresa de cotas por responsabilidade limitada, seu primeiro contrato social foi registrado em setembro do ano de 1969, constituindo-se e estabelecendo-se na cidade de Tijucas, no estado de Santa Catarina, anos depois transferiu sua sede para o município de Florianópolis, capital do estado, onde atua até hoje.

Conta atualmente com 10 unidades constituídas, oito dentro do Estado de origem e duas em outros estados: Rio Grande do Sul e Paraná, além de pontos de prestação de serviços também no estado do Rio de Janeiro e São Paulo. Possui em torno de 650 funcionários, espalhados por essas áreas de atuação.

Apresenta-se a seguir estrutura organizacional da empresa, elaborada através do seu organograma, conforme figura 1, e também da descrição detalhada de todos os seus departamentos:

Empresa Estudada

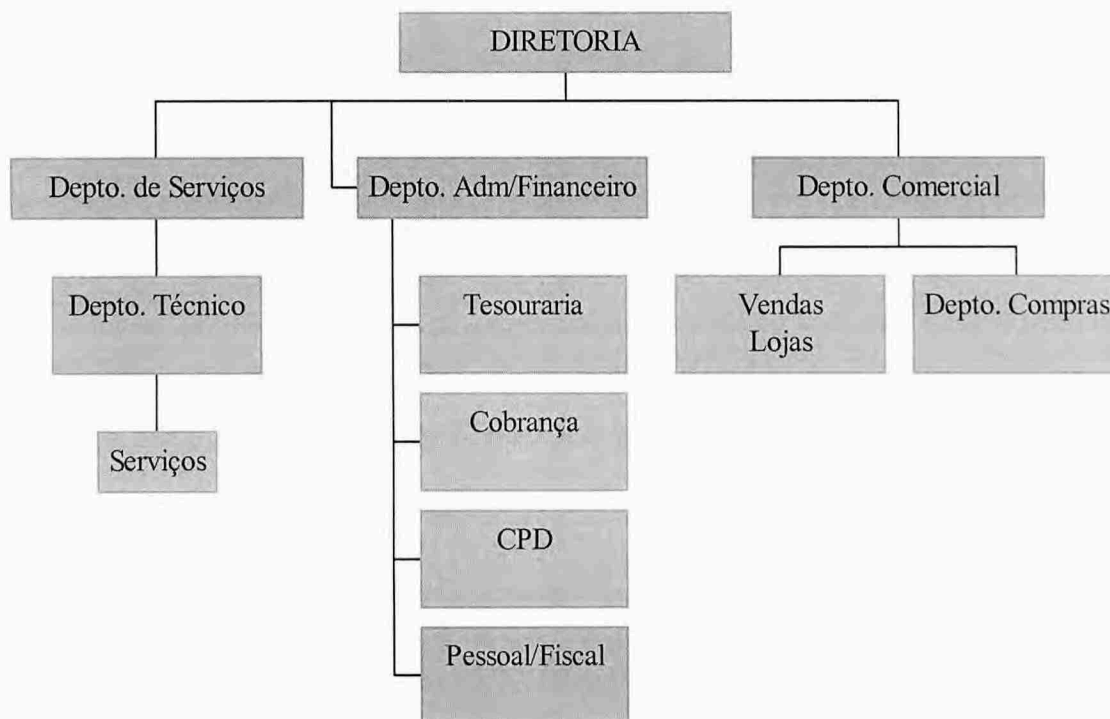


Figura 1: Estrutura Organizacional da empresa Estudada.

Fonte: O autor.

a) *Diretoria*

É formada pela família, sendo que três pessoas (mãe e filhos) possuem autonomia, em igualdade de condições, para gerir e tomar qualquer decisão sobre os assuntos da entidade.

b) *Depto. Administrativo e Financeiro*

É dividido em setores que dão suporte administrativo a todos os demais departamentos da empresa, (Depto. Serviços e Depto. Comercial). Todas as suas divisões estão diretamente subordinadas à figura do gerente administrativo / financeiro da empresa, que responde hierarquicamente aos diretores. As divisões que compõem o departamento são as seguintes:

d/

- Tesouraria, é responsável pelas entradas e saídas de caixa, do controle das contas correntes bancárias da empresa, e das contas a pagar. Está diretamente subordinada à figura do gerente administrativo / financeiro da empresa.
- Cobrança, é responsável diretamente pelas contas a receber da empresa. Controla a carteira de clientes e o egresso de recursos advindos das vendas a prazo efetuadas pelo departamento de vendas. Tem também a função de controlar a inadimplência dos clientes.
- Centro de Processamento de Dados – CPD, tem a função de controlar e organizar todos os procedimentos relativos ao bom andamento das tecnologias implantadas junto aos departamentos e divisões da empresa, favorecendo um contínuo e correto fluxo das informações entre os setores, o atendimento ao público e a prestação de serviços.
- Pessoal e Fiscal, é responsável pela cumulatividade de funções dentro da organização: responde pela parte de pessoal, executando todo o processo de contratação, geração da folha de pagamento, controle de horários, recolhimento dos encargos e auxílio na área de recursos humanos; na área fiscal, cuida da apuração e recolhimento dos impostos devidos (ICMS, PIS, Cofins e outros) e das obrigações acessórias como gerar livros fiscais, arquivar documentos, entregar declarações, etc.

c) *Departamento Comercial*

Tem a função de coordenar e controlar na empresa a captação de negócios ligados à área de comercialização dos produtos revendidos. Está hierarquicamente ligado à diretoria, bem como recebe suporte administrativo do departamento administrativo, financeiro da empresa. Possui uma divisão, o departamento de compras da empresa, que por sua vez coordena as unidades de vendas dos produtos.

- Divisão de Compras, controla o fluxo de entradas e saídas de mercadorias (estoque), é responsável diretamente pela compra dos produtos a serem comercializados (negociações e pedidos) e pela composição do preço final dos produtos. Dá suporte às unidades de vendas, auxiliando-as nas negociações com os clientes.
- Vendas, é composta hoje por 10 unidades (lojas), constituídas e espalhadas nos três estados do sul do Brasil: oito unidades em Santa Catarina, uma no Paraná e uma no Rio Grande do Sul. É uma das divisões operacionais da empresa de maior importância, pois se constitui no primeiro objeto social da empresa o de captação de recursos, que se dá através da revenda de materiais elétricos e de construção. Responde hoje pelo maior percentual de entrada de receitas na organização.

d) *Departamento de Serviços*

É responsável pela área de prestação de serviços em engenharia elétrica. Tem a função de coordenar e controlar na empresa a captação de negócios ligados a essa área, constituindo

o segundo objetivo social da entidade. Recebe também suporte administrativo do departamento Adm/Financeiro e responde hierarquicamente à diretoria da empresa. Está dividido na área técnica e na área de prestação dos serviços, como descrito a seguir:

- Área Técnica, é formada por engenheiros elétricos, civis, mecânicos e técnicos que têm a função de orçar, controlar e planejar as obras e serviços a serem executados.
- Prestação de Serviços, é responsável pela execução dos serviços. Constitui-se no segundo ponto de captação de receitas da empresa e é controlado pela área técnica da empresa.

Após o levantamento estrutural da empresa, demonstrado através da estrutura linear apresentada, bem como no levantamento efetuado dos setores da empresa, verificou-se que, da primeira geração de sócios-fundadores da entidade, a matriarca mantém-se ainda na ativa, mas segundo características apuradas, e conforme os estudos efetuados e já relatados bem como fundamentados, consideramos a empresa, caracterizada como familiar de segunda geração, haja vista o envolvimento dos filhos na direção e gestão da empresa.

Além desta caracterização, concluiu-se também que tal empresa é uma empresa de médio porte.

Feita a caracterização da empresa estudada, coloca-se em prática a descrição e análise do sistema de controle interno adotado pela entidade.

3.2 CONTROLE INTERNO DA EMPRESA ESTUDADA

Conforme se verificou os controles internos dividem-se em contábeis e administrativos. Decidiu-se também analisar o sistema de controle adotado pela empresa estudada, utilizando a mesma divisão.

3.2.1 Controles Contábeis

Os controles contábeis, como já caracterizado, referem-se aos métodos de organização e procedimentos que são utilizados para que se tenha uma contabilidade consistente e transmissora de informações confiáveis e fidedignas acerca do patrimônio da empresa.

Na caracterização da estrutura organizacional da empresa estudada, percebe-se no organograma a ausência do departamento contábil. Na realidade isto se dá em função de que a sua contabilidade é terceirizada e, portanto, efetuada totalmente fora do seu ambiente organizacional.

Segundo a FIPECAFI (1995, p.58),

A contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização. (1995, p.58)

Tendo a Contabilidade esse objetivo de organizar os sistemas de informações e avaliar estes sistemas dentro da organização, a fim de prover seus usuários com informações confiáveis e seguras, e sendo o contador o profissional responsável pela contabilidade, como ele (o Contador) pode gerir essas situações fora do ambiente organizacional ?

No livro Organização e Métodos , Fayol (apud Miranda,1981, p.43/44) faz menção às funções ou operações das organizações, e cita como funções básicas dentro das entidades as seguintes: a) Funções Técnicas – produção, fabricação e transformação; b) Operações Comerciais – venda, compra e trocas; c) Operações Financeiras – se preocupa com a procura

e gestão dos capitais; d) operações de segurança – preocupa-se com a proteção dos bens e pessoas; e) operações administrativas – constituem-se em previsão, pelo comando, pela coordenação e pelo controle; f) operações de contabilidade ou operações contábeis – que se referem a todas as atividades que digam respeito aos inventários, ao preço de custo, ao orçamento, às estatísticas e à escrituração. Miranda diz ainda que dentre todas estas funções levantadas por Fayol dentro da administração, a função contábil, é uma das mais importantes. Segundo Fayol, ela é o órgão de visão do administrador. Mediante os registros e escriturações, racionais, sistemáticos e oportunos, a contabilidade deve permitir a qualquer momento saber como está indo e para onde vai o empreendimento, financeira e economicamente deve permitir o conhecimento sempre antecipado das reais condições da entidade, através de elementos exatos, claros e precisos.

Na mesma linha segue IUDICIBUS (1997, p. 31) o “homem contador põe ordem, classifica, agrega e inventaria o que o ‘homem produtor’, em seu anseio de produzir, vai, às vezes desordenadamente, amalhando, dando condições a este último para aprimorar cada vez mais a quantidade e a qualidade dos bens produzidos”.

Como pode o “homem contador” pôr em ordem, agregar, orientar e inventariar a produção de uma entidade sem estar presente? Qual vai ser a qualidade da informação gerada pela contabilidade se o profissional responsável não está inserido no contexto de sua formação, pois não está presente no momento em que ela ocorre ?

É importante salientar que o objetivo do trabalho não é o de questionar a terceirização dos serviços contábeis, mas sim analisar os sistemas de controles internos adotados pela empresa em estudo. Parece evidente que a falta de um profissional da área contábil dentro da organização, que no mínimo sirva de intermediário entre a contabilidade e a empresa, seja imprescindível para um melhor controle. Está-se relatando isto tendo em vista que se verificou a ausência de tal profissional dentro da organização.

Verifica-se que todas as informações são repassadas à contabilidade de forma direta pelas divisões administrativas da empresa, sem a análise de um profissional, como por exemplo um auditor interno, cabendo ao responsável pela execução das tarefas dentro destas divisões também a incumbência de conferi-las, repassando seus relatórios ao contador.

Trata-se de um procedimento muito perigoso, pois quem operacionaliza as tarefas não pode e não deve ter a incumbência de conferi-las. Isso pode ocasionar erros ou fraudes que podem passar despercebidos e inclusive sendo contabilizadas, gerando informações distorcidas nas demonstrações contábeis geradas. Todos os relatórios para a contabilização, são gerados e emitidos pelas divisões do Departamento Administrativo e Financeiro da empresa e entregues ao Contador, ficando ele responsável tão somente pela contabilização dos dados já recebidos.

A sua contabilidade não gera qualquer tipo de relatório gerencial, que venha a fornecer informações para a gestão da empresa. Fica somente no aspecto fiscal e na consequente obrigação que a empresa tem de mantê-la.

Outro fato constatado é o de que o Contador não se faz presente fisicamente no dia-a-dia da empresa, o que o torna alheio à verificação dos acontecimentos ocorridos dentro da organização, acontecimentos estes que digam respeito à evolução patrimonial da empresa.

Toda a estrutura organizacional da Contabilidade se mantém fora totalmente das dependências físicas da entidade, pode se constatar também que não são realizadas visitas periódicas à empresa e também nenhuma verificação junto aos departamentos sobre o encaminhamento e andamento das informações que são contabilizadas.

Volta-se a reiterar que o presente trabalho não se reportará a críticas relacionadas à terceirização dos procedimentos contábeis, e sim analisar os pontos inerentes ao controle interno adotado pela empresa, então ao se constatar a ausência do profissional que é responsável pela contabilização dos dados patrimoniais da empresa, no seu dia-a-dia, esta-se

tão somente analisando como são adotados os procedimentos inerentes à Contabilidade da empresa em estudo.

As informações geradas são viabilizadas em sua maioria através de relatórios gerados por sistema próprio, através de um *software* de gestão utilizado pela empresa e em outros casos através de *softwares* específicos inerentes às divisões da empresa. Como exemplo pode-se analisar o procedimento utilizado pelas divisões de pessoal e fiscal da empresa, em que as informações relativas às responsabilidades fiscais da empresa são extraídas do sistema utilizado pela empresa (livros de registro de saídas, registro de entradas e registro de apuração do ICMS, mapa de faturamento), já as informações relacionadas à parte de pessoal (folha de pagamento, encargos recolhidos, etc), são geradas através de um software específico e adquirido de uma empresa comercializadora deste tipo de programa.

Não se verifica nenhum tipo de análise sobre a confiabilidade desses sistemas por parte da Contabilidade, limitando-se a mesma a receber os relatórios sem analisar os programas que o geram, contabilizando-os em seguida.

Dentro do Departamento Administrativo e Financeiro, as principais divisões fomentadoras de informações à Contabilidade através de relatórios são:

- a) Tesouraria: onde se realiza o controle financeiro da empresa, bem como onde se geram as informações para a contabilização, tais como dos caixas das unidades (Lojas Matriz e Filiais); os extratos bancários de todas as contas da empresa, especificando aplicações, empréstimos e todo movimento efetuado; informações inerentes as contas a pagar da empresa, gerando relatórios sobre os fornecedores; e, quaisquer outros tipos de dados relativo as operações financeiras da empresa.
- b) Cobrança: controla a carteira de clientes da empresa, sendo responsável por informações sobre as contas a receber da empresa, duplicatas a receber, clientes em atraso, devedores duvidosos, bem como por informações a gerar sobre os

créditos bancários relativos a depósitos efetuados por pessoas físicas ou jurídicas para quitação de dívidas para com a entidade.

- c) Pessoal e Fiscal: gera relatórios relativos à folha de pagamento dos funcionários da empresa, bem como referentes a todas as obrigações correlatas como os encargos sociais recolhidos (INSS, FGTS); é também responsável por gerar informações relativas ao recolhimento de tributos como ICMS, PIS e COFINS, bem como dados sobre as entradas e saídas de mercadorias e sobre o faturamento da empresa.

Na realidade, verifica-se que essas são as divisões responsáveis por gerar as informações para a contabilização, mas todas elas são frutos da realização e da concretização de fatos realizados relativos aos processos gerados em todos os departamentos da empresa, ou seja, canaliza-se para esses setores operações realizadas em todas as divisões da empresa e que servem de subsídios para a contabilização. Pode-se então concluir que estes departamentos são de extrema importância para a contabilidade da empresa, haja vista serem geradores de subsídios para a contabilização dos dados a fim de gerar informações sobre a evolução patrimonial da organização.

Para exemplificar melhor o que foi colocado, fornece-se um exemplo da importância dessas divisões para a contabilidade da empresa. Considera-se a seguinte situação: uma venda de lâmpadas efetuada pelo departamento comercial da empresa, no valor de R\$ 100,00 (cem reais), a prazo, à uma pessoa física que irá quitar seu débito através de carnê de pagamento.

Isto originariamente irá caracterizar uma receita de vendas de mercadorias, através da emissão de documento fiscal, ou seja de uma nota fiscal cujo sistema armazenará a operação que irá ser apurada no fim do período (dia / mês), que então, será repassada para a Contabilidade através de informações geradas pela Divisão Fiscal da empresa, informando-

lhes a receita auferida, bem como os valores relativos aos recolhimentos de tributos incidentes na venda, como o ICMS, PIS e COFINS.

Em continuação, tem-se que na hora da realização da venda, o comprador passou a ser um devedor da empresa. Esta informação é administrada pela divisão de cobrança que também à repassa para a Contabilidade, em forma de relatório gerado mensalmente, que relata sobre a carteira de clientes, o qual é utilizado para fechamento das contas e consequente contabilização.

Quando houver a quitação dessa duplicata, com o ingresso dos valores, que acabam por entrar no caixa da empresa, está é repassada a tesouraria, que se encarrega de alimentar informações sobre esta operação fazendo chegar esses dados até a Contabilidade.

Na realidade todo esse processo inicia-se antes mesmo da venda da mercadoria, está-se exemplificando rapidamente os procedimentos para deixar claro na visão dos fatos que são apurados. Estas divisões são de suma importância para a Contabilidade da empresa estudada, e como o objetivo é o de diagnosticar o controle interno contábil adotado pela empresa, se fez necessário enfatizar através deste simples exemplo o seu funcionamento.

É claro que antes mesmo da realização da venda já tem-se um fato a contabilizar, que é o da compra da mercadoria junto aos fornecedores, que também irá culminar em informação geradas por essas divisões. No caso trata-se da Divisão Fiscal, que repassará estas informações através dos relatórios de registro de entradas de mercadorias, que são repassadas também de forma mensal ao Contador e, também, da tesouraria, que posicionará a contabilidade sobre os débitos para com os fornecedores.

Após analisada sua estrutura e os procedimentos adotados, verifica-se que para um controle eficiente e para atingir os objetivos propostos pela Contabilidade, os controles internos contábeis, devem com certeza ser focalizadas nestas divisões administrativas da empresa. Analogamente conclui-se que neste caso pode a Contabilidade focar-se

principalmente essas divisões, o que aumentaria o controle e ajudaria a torná-lo mais eficiente e menos oneroso, um dos objetivos do sistema de controle interno de uma organização.

Com relação às demonstrações contábeis geradas, verificou-se que se tratam de informações geradas com intuito de satisfazer tão somente os aspectos fiscais e obrigatórios da empresa. Não se verifica na empresa qualquer tipo de demonstração contábil gerencial visando gerar informações aos diretores e gestores da empresa, restringindo-se tão somente a apresentar as demonstrações obrigatórias e inerentes a organizações deste tipo, prescritas pela lei 6.404/76.

Observou-se também que ao longo do tempo, os demonstrativos não foram sequer corrigidos monetariamente, prática fiscalmente não mais permitida mas que se considera de suma importância para a real mensuração patrimonial da empresa. Segundo FIPECAFI (1995, p. 724) “em economias com elevado grau de inflação, onde a moeda nacional sofre variações significativas em seu poder aquisitivo, o registro das transações pelo valor histórico perde sua representatividade”. Nota-se que é claro e evidente que os índices inflacionários nos últimos anos no Brasil, tiveram seu percentual significativamente reduzido mas, todavia, não foram reduzidos à taxa de 0%. A sua não consideração com certeza acaba acarretando distorções nas informações geradas sobre a evolução patrimonial das empresas. Já que não é permitido fiscalmente, entende-se que devam ser geradas informações paralelas que possam esclarecer os gestores de forma correta e mais consistente sobre a evolução patrimonial da organização.

Verifica-se também a ausência do auditor interno ou profissional contador na empresa, que possa também analisar e emitir parecer acerca dos demonstrativos elaborados. Tem-se por prática na empresa a elaboração de 1 (um) balancete semestral e a elaboração dos demonstrativos ao final do exercício social.

Analisar-se-á agora o sistema de controle interno administrativo da empresa estudada, para que então possa-se completar a descrição do sistema de controle da entidade.

3.2.2 Controles Administrativos

Para um eficiente sistema de controle interno, tanto o administrativo quanto o contábil, devem obrigatoriamente complementar-se.

O controle administrativo é essencial para uma correta contabilização, haja vista ser ele o responsável por gerar dados que serão transformados em informações contábeis.

O controle interno administrativo da empresa estudada será analisado considerando-se os pontos levantados por Migliavacca (2002, p.34). Segundo ele, as normas previstas para uma estrutura adequada são:

- Poderes e responsabilidades bem esclarecidos, mediante um organograma de conhecimento amplo, e descrições de funções;
- Preparo do pessoal e provisão de recursos apropriados ao desempenho das responsabilidades atribuídas;
- Atribuição de responsabilidades e delegação de autoridade para tratar de assuntos tais como metas, objetivos, funções operacionais, forma de organização, estilo administrativo, exigências legais e fiscais;
- Orçamentos e relatórios financeiros para definir e quantificar o desempenho da responsabilidade concedida e acompanhar as atividades em todos os níveis

a) Poderes e Responsabilidades

As atividades administrativas desenvolvidas pela entidade estudada possuem, em nível hierárquico, definições esclarecedoras acerca das delimitações de poderes e responsabilidades nas divisões departamentais. Mesmo não havendo encontrado no estudo qualquer tipo de documento que estabeleça e normatize essas incumbências, ficou claro que este ponto é de conhecimento de todos os colaboradores na organização, porém não de forma escrita.

Verificou-se que os departamentos estão estruturados de forma que conseguem visualizar seus objetivos, levando seus colaboradores a um entendimento do papel que cada

um ocupa na organização, e do conhecimento dos seus poderes e responsabilidades acerca dos seus procedimentos.

Como já caracterizado na própria definição estrutural da empresa, utilizada na apresentação da entidade, todos os departamentos são subordinados à diretoria da empresa. Isso é também uma característica do modelo de empresa familiar. A definição dos objetivos e das responsabilidades dos departamentos e divisões, bem como dos poderes inerentes aos colaboradores, é feita pelos membros da família, que no caso são os gestores da empresa, propiciando facilidade no entendimento sobre as obrigações de cada pessoa dentro da organização.

b) *Preparo do Pessoal e provisão de Recursos*

Constatou-se que a empresa não dispõe de departamento de recursos humanos, o que leva a concluir que a empresa não possui política de recrutamento nem de capacitação dos colaboradores. Todas as decisões neste âmbito são tomadas pela diretoria da empresa, tais como promoções, efetivações, contratações, reajustes salariais.

São também determinados pelos gestores da empresa o montante de recursos a serem utilizados nos departamentos, para que possam eles atingir seus objetivos. Estes recursos são geralmente analisados e liberados mediante necessidades inerentes às divisões, sem se ter, neste caso, dotação orçamentária específica, nem planejamento de desembolsos que se destinem aos setores.

É evidente que determinadas divisões dependem de um aporte de recursos maior do que outras, como no caso o CPD, divisão que cuida da questão tecnológica da empresa e que com certeza demanda maior investimento que as outras divisões; mesmo esta não possui qualquer tipo de orçamento previsto para um determinado espaço de tempo.

c) Atribuição de Responsabilidades

Constatou-se mais uma vez a ausência de documento que designe atribuições e responsabilidades. Estes pontos, no caso da empresa estudada, estão muito ligados aos gerentes de cada departamento, também designados pela diretoria da empresa. Aos gerentes são atribuídas responsabilidades e metas a atingir.

O fato da empresa ser familiar, o que acaba aproximando mais os diretores dos colaboradores, fazendo com que interajam com mais facilidade, ocorrendo uma maior comunicação. Isto com certeza não se teria numa empresa de capital aberto, na qual muitas vezes os funcionários se quer conhecem o presidente da entidade e todos os assuntos bem como as definições e tomadas de decisões são conhecidos através de atas de reuniões.

Mas apesar de salutar em alguns aspectos, esta posição da alta administração (diretoria) das empresas familiares com relação aos seus colaboradores pode vir a prejudicar a sua continuidade. Esta ligação forte entre os donos da empresa e os colaboradores da entidade, enfocada no tópico anterior, pode até certo ponto ser saudável em termos de liderança na estrutura, pois o contacto proporciona uma melhor visualização do comando na empresa e um consequente desempenho melhor de cada um na entidade. Mas ela se torna perigosa justamente quando esse “líder” vem a se ausentar fisicamente da entidade, ou seja, os colaboradores da empresa ficam dependentes dessa figura “paternal” que dita regras e procedimentos na entidade, o que leva a concluir que quando ela se ausentar por qualquer motivo, haverá sérios problemas organizacionais. Sendo o dono o único referencial na estrutura da organização, sua ausência causará impacto em sua continuidade. Daí a importância da criação de manuais de procedimentos internos dentro das empresas familiares, que regulem os procedimentos, estabeleçam os objetivos a alcançar, e sirvam de referencial a todos os colaboradores, para que assim haja descentralização dos poderes na entidade e a desvinculação da figura do dono da empresa da continuidade da empresa.

Na empresa estudada verificou-se realmente a interação entre funcionários e diretoria, o que explica o fenômeno de todos saberem seus deveres e obrigações, responsabilidades e atribuições.

d) Orçamentos e Relatórios financeiros

Este ponto está ligado à verificação do atingimento das metas traçadas, bem como à análise do desempenho das tarefas, isto é, se estão sendo executadas como deveriam e se estão sendo cumpridas as responsabilidades inerentes a cada departamento e pessoas ligadas às divisões.

Considera-se este o ponto mais falho na empresa estudada: a ausência de qualquer tipo de análise da atuação dos colaboradores.

Não são gerados relatórios de acompanhamento que possam mensurar ou quantificar, qualitativa e quantitativamente, o atingimento das metas estabelecidas. Verificou-se também a ausência de um profissional, no caso um auditor interno, que acompanhe a execução e a realização dos procedimentos, verificando se estão de acordo com os objetivos e espelhando um correto desenvolvimento patrimonial, evitando erros e fraudes, que possam prejudicar a continuidade da empresa.

3.3 PROPOSTA DE SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Cumprindo um dos objetivos específicos do trabalho e, indiretamente, parte do objetivo geral, sugere-se, mediante a análise efetuada do sistema de controle interno da empresa estudada, uma proposta de sistema de controle interno a ser adotado pela entidade, buscando melhorar o nível de controle dentro da organização.

Como proposta inicial, tem-se a reformulação do organograma da empresa, apresentado na figura 1, com a sua conseqüente reestruturação através da criação de um órgão de linha *staff* na entidade.

Como se verifica na figura 2, insere-se no presente organograma uma divisão de controle que estará diretamente ligada à diretoria da empresa e que funcionará como órgão de visão na organização no que concerne à execução dos procedimentos administrativos e contábeis, a que se denominará “auditoria interna”.

Empresa Estudada

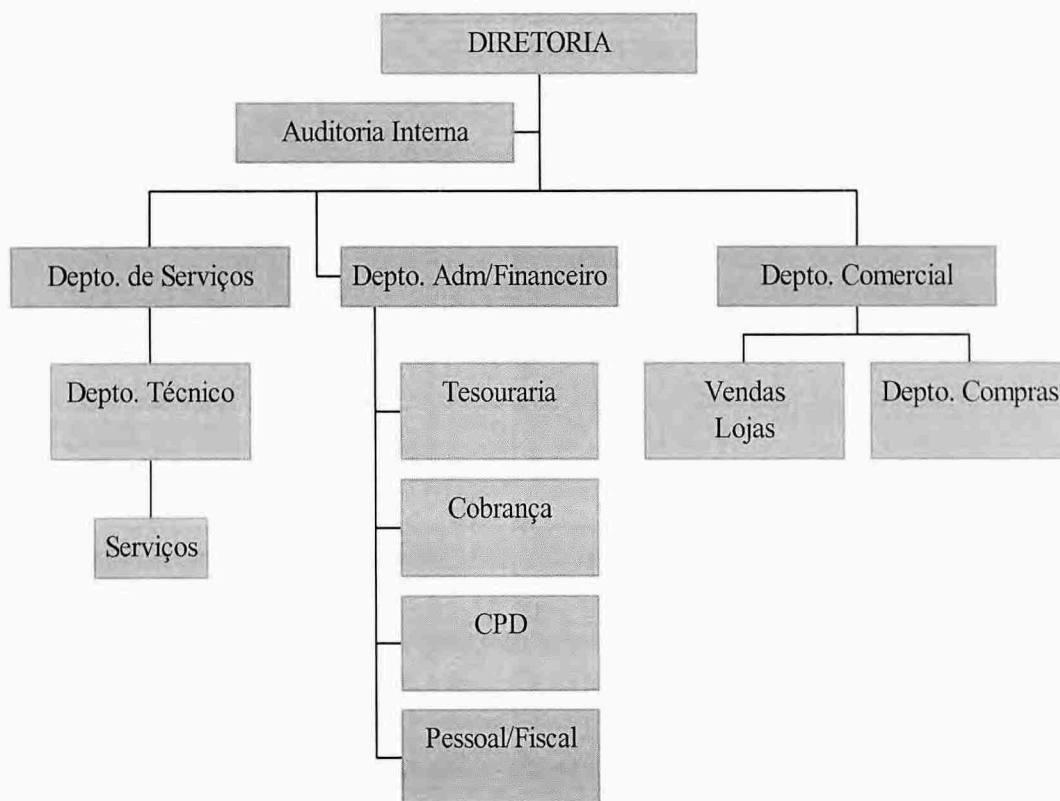


Figura 2: Estrutura Organizacional Reformulada da Empresa Estudada.

Fonte: O autor.

Nota-se que a ausência deste tipo de departamento é muito sentida por todos na empresa pois, como já visto, é necessário que se faça a conferência e análise das tarefas

executadas por todas as divisões e subdivisões da empresa, a fim de verificar se estão elas sendo executadas de maneira que não venha a prejudicar a continuidade e a conseqüente evolução patrimonial da empresa, e que não venha também a gerar dados incorretos, que levem a uma contabilização errada e distorcida das informações contábeis.

Torna-se claro e evidente que a criação deste departamento deverá estar condicionada à contratação de profissionais de grande competência e embasada em conhecimentos de técnicas contábeis e administrativas. Se possível a pessoa incumbida deverá ser conhecedora da empresa. A fundamentação realizada acerca da figura do auditor interno, pode com certeza se reportar ao perfil desejado que deva ter este profissional, conclui-se que seja ele o mais apropriado para a execução da tarefa de organizar o setor a ser implantado, bem como chefia-lo a fim de que atinja seus objetivos.

Ainda dentro desta estrutura, e embasado na criação do departamento acima sugerido, o profissional escolhido para geri-lo deve, em conjunto com a diretoria, os gerentes e as chefias dos departamentos, bem como com o auxílio de todos os demais colaboradores da empresa, organizar os procedimentos de todas as divisões da organização. Estes devem ser catalogados, a fim de se elaborar o que se pode chamar de “manual de procedimentos internos”, que será utilizado para normatizar todos os processos internos bem como para servir de consulta na execução das tarefas, de modo que oriente os colaboradores nos seus procedimentos, o que minimizará os erros e ajudará a evitar fraudes bem como contribuirá para a eficácia da auditoria interna, auxiliando-a a cumprir o seu objetivo maior, que é o de auditar os procedimentos realizados dentro das divisões departamentais da empresa.

Acredita-se que este manual, em conjunto com a criação do departamento de auditoria, irá com certeza melhorar e muito o sistema de controle da organização. Observa-se apenas, que eles devem ser criados em consonância com os pontos já levantados na fundamentação do

trabalho, ou seja, devem ser úteis, práticos e econômicos, não devendo a empresa em hipótese alguma despende muitos recursos para esta reestruturação.

Com relação à análise efetuada acerca da estrutura do sistema de controle interno contábil adotado pela empresa, em que se verifica a “ausência” do contador no dia-a-dia da organização, tendo em vista a terceirização do setor, reforça-se a sugestão de que a auditoria interna, ao ser criada, seja fundamentada na figura do auditor interno isto irá possibilitar também a auditoria dos procedimentos inerentes à Contabilidade da empresa. Observe-se que mesmo terceirizada poderá o auditor interno criar mecanismos de controle para averiguar se a contabilização está sendo efetuada de maneira correta e dentro dos princípios contábeis, desde a geração dos dados até a efetiva geração dos demonstrativos, servindo o auditor de elo entre a empresa e a Contabilidade.

Ainda em relação aos controles internos contábeis da empresa estudada, estes demonstraram ser os mais deficientes da empresa. Paralelamente ao sistema de controle interno administrativo, o controle contábil é com certeza o que deve merecer maior atenção. Isto mais uma vez reforça a opinião de que o profissional contratado para gerir a auditoria interna da empresa deva ter formação em Contabilidade.

Importante salientar que a dedicação do auditor deve ser única e exclusiva ao departamento criado, não podendo ele assumir qualquer outro papel dentro da empresa. Sua função será a de exclusivamente gerir a auditoria interna, fazendo com que ela atinja seus objetivos.

A responsabilidade da criação, bem como do cumprimento do manual de procedimentos sugerido, que se considera o objetivo principal do departamento, além de outros pontos inerentes ao sistema de controle interno da entidade, tanto contábeis quanto administrativos, será de responsabilidade direta do departamento de auditoria interna criado na empresa.

Apresenta-se nesse contexto, o que se considera atributos pertinentes ao departamento criado. Verifica-se que além dos já citados, encontram-se pontos levantados na fundamentação teórica apresentada no presente trabalho, como a segregação de funções, as instruções de trabalho, a delegação de responsabilidades e o treinamento, entre outros.

O perfil desse departamento e as atribuições que se considera de importância para a sua eficiência, serão demonstrados na figura 3, a qual mostra as funções e objetivos a atingir:

AUDITORIA INTERNA



Figura 3 – Funções do Departamento de Auditoria Interna
Fonte: O autor.

Aliados à criação deste departamento, e à criação do manual de procedimentos, outros pontos inerentes ao bom andamento do controle interno deverão receber atenção por parte da empresa. Alguns inclusive já colocados como sendo objetos de controle do departamento criado, como a segregação de funções dentro da organização.

Como já fundamentado no capítulo 2 do presente trabalho, para um controle interno eficiente são necessários alguns cuidados em pontos considerados estratégicos na organização da entidade, como o de um plano de organização a fim de segregar e alinhar as funções de cada colaborador na empresa, delimitando funções e responsabilidades junto aos departamentos e divisões, e delimitando também os objetivos e funções dos próprios departamentos. Na empresa estudada não se verificou esta delimitação, como já abordado.

A melhoria contínua do sistema implantado deverá também ser levada em consideração pela empresa. De nada adiantará a implantação das sugestões aqui mencionadas se não houver a procura contínua da melhoria na qualidade dos controles. Esta melhoria está diretamente ligada à qualificação da mão de obra utilizada pela entidade, outro ponto importante abordado na fundamentação teórica do presente estudo.

O estímulo à eficiência operacional dos colaboradores é um dos pontos a exigir cuidado. Deve a empresa estar atenta ao fato de que reformulações em organizações mexem diretamente com o corpo funcional delas, ou seja, tudo o que até agora foi sugerido de nada servirá ou adiantará se não houver comprometimento dos funcionários da empresa ou se não houver respaldo necessário da organização, que deverá prover os meios necessários para os empregados realizarem o seu trabalho de maneira correta.

Deverá a empresa investir em treinamento para os colaboradores da organização, adotando este procedimento como política para os funcionários existentes na empresa e para os que forem contratados. Pode-se agregar a isto também uma regulamentação e conseqüente delimitação de uma estratégia de remuneração, criada através de um plano de cargos e salários, o que se constatou não existir na empresa.

No estudo realizado, verificou-se que o corpo funcional das empresas deve realmente receber atenção nas organizações que pretendem implantar e sustentar sistemas de controles em suas estruturas. O bom andamento dos procedimentos e do sistema de controle interno está

diretamente ligado ao investimento nos funcionários da empresa. Fica aqui então a sugestão para a empresa estudada, que crie políticas de desenvolvimento de recursos humanos, que visem principalmente às questões pertinentes aos quatro pontos levantados na fundamentação do estudo, que são: contratação; avaliação; remuneração e treinamento.

Ressalta-se de novo que tudo o que foi sugerido deve obedecer os princípios de implantação e manutenção dos sistemas de controle interno que, conforme já assinalado, devem ser: úteis, práticos e econômicos. Convém explicar que estes princípios para a implantação e para a manutenção do sistema devem ser avaliados e analisados pelos diretores da empresa e pelo profissional contratado para gerir o departamento criado, haja vista a delimitação do estudo não possibilitar fazer qualquer tipo de sugestão neste sentido, pois eles inclusive serão inerentes à própria implantação e manutenção do sistema de controle.

Além do que já proposto, salienta-se à diretoria da empresa, que tudo o que foi sugerido, caso tenha-se a intenção de implantação na organização, dependerá acima de tudo do comprometimento delas com todo o processo. Tendo em vista as características deste tipo de organização familiar, nada será realizado sem a iniciativa dos diretores e donos da empresa; eles são e serão, caso o queiram, responsáveis diretos pela implementação das sugestões aqui evidenciadas.

Tem-se a certeza de que a proposta aqui levantada irá colaborar para um melhor e mais eficiente sistema de controle interno para a organização estudada. Serve também como proposta para a empresa estudada a utilização de toda a fundamentação teórica realizada no presente trabalho, que não só poderá como deverá ser utilizada na implantação do que foi sugerido.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.

4.1 CONCLUSÕES

Diante do que foi exposto neste trabalho de pesquisa, verifica-se a importância e a necessidade dos sistemas de controles internos para as organizações, mais especificamente as do tipo aqui estudado, as empresas familiares.

A impossibilidade de sobrevivência no mercado de empresas desorganizadas em suas estruturas faz com que o sistema de controle interno seja ferramenta essencial a ser implementada neste tipo de entidade. Sua importância está ligada diretamente à continuidade da empresa.

As transformações sócio-econômicas ocorridas com o passar do tempo foram fundamentais para a exigência cada vez maior de profissionalização dentro deste tipo organização.

É impossível pensar em profissionalização de empresas familiares sem alinhar conceitos de implementação de sistemas de controle interno, eles estão diretamente ligados a esta situação.

O inchaço em suas estruturas, provocado muitas vezes pelo próprio crescimento financeiro e econômico da entidade, faz com que aumente a necessidade de organização nos procedimentos administrativos e contábeis, dentro das divisões departamentais da organização.

Quando isto passa a ser evidente, é fundamental a reflexão sobre a reestruturação da empresa, para que possa ter continuidade e evolua. Tal reestruturação obrigatoriamente passará pelo processo de implantação de sistemas de controles internos, cuja necessidade e

execução deverão ser bandeira levantada pelos próprios familiares detentores do patrimônio da organização.

Espera-se que a presente monografia tenha atingido seus objetivos tendo apresentado um estudo de caso, no qual relata-se a estrutura organizacional de uma empresa familiar, enquadrada economicamente como de porte médio. Diagnosticou-se e descreveu-se os procedimentos internos por ela adotados, apresentando-se então uma proposta de implantação de um sistema de controle interno a ser adotado através da criação de um departamento denominado auditoria e da confecção de um manual de procedimentos internos que visa gerir e orientar todo este processo dentro das divisões departamentais da empresa.

Acredita-se que tendo-se os objetivos sido atingidos, conclui-se o presente estudo de pesquisa realizado, o qual agrega-se e muito, valores na formação acadêmica, e contribui gerando informações, bem como sugestões para a empresa estudada.

4.2 RECOMENDAÇÕES

Diante do término do presente estudo e considerando-se os objetivos propostos atingidos, recomenda-se para novas pesquisas na área acadêmica os seguintes temas:

- Aprofundar-se na questão da criação e padronização de manuais de procedimentos internos para empresas familiares;
- Expandir a aplicação de sistemas de informações, através da tecnologia de informação, que auxiliem os sistemas de controle interno das entidades, os tipos, sua funcionalidade e aplicação;
- Estudar e aprofundar-se na importância dos recursos humanos para os sistemas de controles de empresas;

- Verificar e traçar parâmetros entre os sistemas de controle interno de entidades de classificações econômicas diferenciadas, como as micro, pequenas e médias empresas, analisando a sua consistência, grau de segurança e confiabilidade, bem como os custos de implantação e manutenção, verificando-se sua viabilidade nas entidades estudadas.

REFERÊNCIAS

ATTIE, William. **Auditoria Interna**. 1. ed., São Paulo: Atlas, 1988.

_____. **Auditoria Interna**. 3. ed., São Paulo: Atlas, 1995.

_____. **Auditoria Conceitos e Aplicações**. 3. ed., São Paulo: Atlas, 1998.

BRASIL, **Lei nº 6.404, de 15/12/1976**. Lei das Sociedades por Ações.

_____, **Lei nº 9.718, de 27/11/1998**. Lei que Determina as Faixas de Enquadramento para os Lucros Real e Presumido.

_____, **Lei nº 9.841, de 05/10/1999**. Lei do Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 780 de 24 de março de 1995**. Aprova a NBC T 12 – Da Auditoria Interna.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 781 de 24 de março de 1995**. Aprova a NBC P 3 – Normas Profissionais do Auditor Interno.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 820 de 17 de dezembro de 1997**. Aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, com alterações e dá outras providências.

CRC & IBRACON. **Controles Internos Contábeis e Alguns Aspectos de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2000.

CURY, Antonio. **Organização e Métodos: uma perspectiva comportamental**. São Paulo: Atlas, 1981.

EHLERS, Magda Geyer. **Empresa familiar**. Mar./1999. Disponível em <http://www.geyerehlers.com.br>>Acesso em 20/11/2003.

- FIPECAFI, Fundação Instituto Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, USP. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 4 ed., São Paulo: Atlas, 1995.
- FRANCO, Hilário & MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- GIL, Antonio Carlos. **Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1988.
- GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária**. São Paulo: Atlas, 2002.
- IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed., São Paulo: Atlas, 1997.
- LAKATOS, Eva Maria, MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do Trabalho Científico**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 1986.
- LODI, João Bosco. **A empresa familiar**. 5 ed. São Paulo: Pioneira, 1998.
- MAMBRINI, Ariovaldo. **Modelo de controladoria como unidade administrativa de suporte ao processo de gestão para empresa comercial familiar de porte médio**. Florianópolis, 2002, Dissertação (Mestrado em engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, 2002.
- MARCONI, Marina de Andrade e LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MAUTZ, Robert Kuhn. **Princípios de Auditoria**. Traduzido por Hilário Franco. São Paulo: Atlas, 1976.
- MIGLIAVACCA, Paulo Norberto. **Controles Internos nas Organizações**. São Paulo: Edicta, 2002.
- MIRANDA, Geraldo Inácio Mac-Dowell dos Passos. **Organização e Métodos**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1981.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria: conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.
- REIS, Carlos Donato e VITTORATO, José. **Manual de Gestão e Programação Financeira de Pagamentos**. São Paulo: Edicta, 2000.

SÁ, Antonio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 8 ed., São Paulo: Atlas, 1998.

SIDOU, J. M. Othon. **Dicionário jurídico**. Academia Brasileira de Letras Jurídicas. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1990.